

deki diğer unsurlardan ayırt edilebilen her şey sayılabilir ve hesabı yapılabilir. Bunlara muhasebe dilinde veya kapsamında hesap denmektedir. İnsanlar veya gerçek kişiler, insanların oluşturduğu kâr amaçlı veya kar amaçsız tüzel kişiler, paralar, alacaklar, menkul ve gayrimenkuller, her türlü haklar ve yükümlülükler, ürünler, birimler, alıcılar, satıcılar, çalışanlar ve adı konabilecek, hesabı yapılabilecek olan her şey muhasebe için bir hesaptır ve bu hesaplar kendi aralarında aynı nitelikte veya aynı amaca hizmet etmesi açısından bir araya getirildiğinde veya gruplandığında hesap grupları oluşmaktadır. Bunların hesabının sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi doğrultusunda çift-taraflı kayıt sistemi geliştirilmiştir. Bu sistem günümüz itibarıyla sadece kâr amaçlı şirketlerin hesaplarının tutulması için değil aynı zamanda devlet kurum ve kuruluşlarının hesaplarının tutulmasında, devletin denetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde ve diğer alanlarda çok amaçlı olarak kullanılabilmektedir.

Muhasebe, günümüz iş dünyasında kullanılan özel bir dildir; buna işletme dili veya işletmenin dili demek mümkündür. Günümüz iş dünyası gün geçtikçe küreselleşmekte ve karmaşılaşmaktadır. Böyle bir ortamda konunun tarafları, paydaşları veya çıkar grupları; amaçlarını gerçekleştirebilmek, servetlerini koruyabilmek ve kazançlarını artırabilmek için burada bahsedilen dili bilmek, anlamak ve kullanmak durumundadır. Aksi hâlde servet sahiplerinin geçmişte yaşadığı gibi, servetlerini tümden veya kısmen kaybetmelerine neden olan muhasebe skandallarının yaşanması her zaman mümkündür. Bu nedenle burada bahsedilen muhasebe dili gün geçtikçe uluslararasılaşan bir yapıya doğru gitmektedir. Çünkü sermaye sınır tanımamaktadır, para ve sermaye piyasaları gün geçtikçe gelişmekte ve entegre bir dünya finans sistemine doğru gidilmektedir.

Muhasebeyi sektörlere göre ve amaçlarına göre vb. çeşitli açılardan sınıflandırmak

mümkündür. Sektörlere göre yapılan sınıflandırmada karşımıza, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, tarım ve hayvancılık muhasebesi, ticari muhasebe, imalat muhasebesi, üretim muhasebesi gibi işletmelerin temel faaliyet alanlarına göre ve bu sektörlerin ihtiyaçlarına göre yapılandırmak ve sektörel bir işletme dili olarak muhasebeyi bu şekilde çerçevelemek mümkündür. Muhasebeyi amaçlarına göre genel/finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi gibi sınıflandırmak da mümkündür.

Muhasebe, kâr amaçlı veya kar amaçsız organizasyonlarda ve işletmelerde gerçekleşen iş ve işlemlerin tespit edilmesi ve bunların kaydedilmesi ve kayıtların saklanması ve ilgili iç ve dış karar vericilere raporlanması işlemleriyle; sürdürülebilirlik, hesap verilebilirlik, etkinlik ve verimlilik ölçümleri, servetlerdeki değişimlerin tespit edilmesi, maliyet ve performans yönetimi vb. bakımından önemli ve küresel düzeyde standartları olan bir işlemdir. Gelişen bilişim teknolojileri, muhasebe alanında da yeni imkân ve kolaylıklar sunmaktadır.

Recep Pekdemir

MUHASEBE ve FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Finansal bilgiler ile finansal raporların düzenlenmesine rehberlik eden kavram, ilke, yöntem ve kurallar bütünüdür. Bu standartlar, finansal raporlarda sunum birliği sağlamakta ve ortak 'işletme dili' oluşturmaktadır.

Standartların amacı, bilgi kullanıcılarının işletmeyle ilgili doğru karar alabilmeleri için faydalı bilgilerin gerçeğe uygun olarak sunulmasını sağlamaktır. Gerçeğe uygun sunum ise işletmelere ait faydalı finansal bilgilerin ihtiyaca uygunluk, doğruluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve gerçeğe uygunluk gibi nitelikleri taşıması ve finansal tabloların ortak standartlara göre

hazırlanmasıyla mümkündür. Finansal tabloların standartlar dikkate alınmadan hazırlanması, tabloların geçerliliği, şeffaflığı ve gerçeğe uygunluğu üzerinde şüphe ve yanlış karar alma riskini doğurur.

Finansal tabloların standartlara uygun olması, uygulamada işletmelerin finansal durum ve finansal performanslarının, şirket, dönem, sektör, ülke veya ülkelerarası düzeyde şeffaf olarak karşılaştırılabilmesine imkân sağlar.

Ayrıca, standartlara uygun finansal raporlama, mikro/makro ölçekte çeşitli ilave faydalar da sağlar. Bu faydalara örnek olarak; bilgi kullanıcıları arasındaki güvensizliğin azaltılması, gerçeğe uygun güvenilir bilgi boşluğunun doldurulması, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin artması, hedeflere ulaşma, sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim/iyi yönetim/kurumsal risk yönetiminin etkinleşmesi, yatırımcıların/kreditörlerin uluslararası risk ve belirsizliklerinin küçülmesi, uluslararası yatırım/sermaye ve ticaret hacminin büyümesi, ekonomik bütünleşme seviyesi ve uluslararası piyasalardan kredi/fon temin imkanını artırması, uzun dönem finansal istikrara katkı, ekonomide güven, verimlilik ve etkinliği artırması, ortak muhasebe dilinin uluslararası raporlama maliyetlerini azaltması, işletme denetim zaman ve maliyetinin düşmesi, hesap verilebilirliğin artması verilebilir.

Dünyada Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları “kural temelli (bazlı)” ve “ilke temelli” olmak üzere ikiye ayrılır. ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) kural temelli, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)” ise ilke temellidir. Bu standartlar arasında kavramsal açıdan, tanım ve yaklaşım açısından büyük farklılık mevcuttur. İlke temellide gerçeğe uygunluk ağırlıklı olup, gerçek duruma yönelik yorumların da eklenebileceği ilke bazlı temel prensipler söz konusu iken, diğesinde yorum gerektirmeyen, vergi temelli, katı/kesin hükümler ve kurallar söz konusudur. Ülkemiz-

de kural bazlı standartlara örnek, USGAAP ışığında hazırlanan ve 1994’te Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle (MSU-GT) yürürlüğe giren vergi temelli Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı (THP) uygulamasıdır.

Küreselleşme, teknolojik gelişme, sınırların kalkması, uluslararası sermaye/yatırım/rekabet/ticari faaliyetlerdeki artış, gelişen dünya ticareti paralelinde her ülkeye farklı raporlama, küresel muhasebe skandalları, hileli finansal raporlama, Sarbanes-Oxley Yasası vb sebebiyle, dünyada ortak bir raporlama diline duyulan ihtiyaç çok artmıştır. Norwalk Mutabakatıyla uluslararası standart yapıcı kurumlar (FASB-IASB) ve standartlar arasında uyumlaştırma/yakınsama süreçleri yaşanmıştır. Neticede, bağımsız düzenleyici bir kurul olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca (IASB) yayınlanan ilke temelli UMS/UFRS’ler, “küresel standartlar seti” olarak kabul görmüştür.

UMS/UFRS’nin amacı, muhasebe/finansal raporlamada ortak değerlendirme/sınıflama ölçüleri ve normları getirerek, küresel işletme dili oluşturmak ve şirketlerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini, finansal raporların şeffaf ve anlaşılır olmasını sağlamaktır. Bu standartlar 2001’e kadar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS), 2001’den sonra da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS) adıyla yayımlanmıştır.

Türkiye’de ise Türk Ticaret Kanunu (TTK), sermaye şirketlerine ait finansal tabloların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından yayınlanacak UMS/UFRS uyumlu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/TFRS) uygun olarak düzenlenmesini öngörmüştür. Böylece, TMS/TFRS’yle ilke bazlı, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir küresel ortak standartlar ülkemiz uygulamasında da yerini bulmuştur. TFRS/TMS, UMS/UFRS setinin birebir Türkçe tercümeleleridir. Aralarında fark bu-

lanmamakta ve birbirleriyle aynı anlamda kullanılmaktadır. 2020 itibarıyla, Türkiye dahil UMS/UFRS'yi kabul edip uygulayan 166 ülke vardır.

KGK, 2011'de 660 sayılı KHK'yla kurulan ve muhasebe/finansal raporlama standartlarıyla ilgili konuları tek çatı altında toplayan, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari özerkliğe sahip yetkili üst kurumdur. "İhtiyaca/gerçeğe uygun malî tabloların hazırlanmasına yönelik UMS/UFRS'yle uyumlu, TMS/TFRS'leri yayımlamak ve uygulamaya dair düzenlemeler yapmak" da KGK'nın görevleri arasındadır. KGK, IASB ile yaptığı lisans anlaşmasıyla 2020 yılı itibarıyla, Kavramsal Çerçeve, 25 TMS, 16 TFRS, 4 TMS ve 15 TFRS yorumuyla BOBİFRS ve taslak KÜMİFRS'ni yayınlamıştır.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Seti, finansal raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve ile TMS, TFRS ve yorumlardan oluşmaktadır.

TMS/TFRS ile hazırlanacak finansal tablolar ve bu tablolarda yer alacak asgari kalemler de belirlenmiştir. Söz konusu tablolar, aşağıda verildiği gibidir:

Finansal durum tablosu (bilanço), işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu (varlıklar, yükümlülükler, öz kaynaklar) gösterir. Finansal performans tablosu, işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansını (gelirler, giderler, kar-zarar) gösterir. Nakit akış tablosu, nakit hasılat yaratan ana faaliyetler ile asli/yatırım/finansman faaliyetlerinden doğan nakit akışlarını gösterir. Öz kaynak değişim tablosu, işletmenin öz kaynak kalemlerinin dönem başı/dönem sonu bakiyesi, dönem içi öz kaynak kalemlerindeki değişimleri ve nedenlerini gösterir.

Dipnotlar, işletme hakkında bilgi, finansal tabloların standartlarla tam uyumluluk beyanı ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti ile tablo kalemlerine ilişkin ek açıklamaları kapsar. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarını tek bir işletmeymiş gibi raporlayan tablolardır. Konsolide olmayan

finansal tablolar ise sadece ana ortaklığın finansal durum ve performansını gösteren tablolardır.

TMS/TFRS ile finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yeni değerlendirme ölçütleri getirilmiştir. Net gerçekleştirilebilir değer, kullanım/ifa değeri, geri kazanılabilir tutar, stok/dönüştürme/satın alma maliyeti, defter değeri, amortismanına tabi tutar, itfa edilmiş/tahmini maliyet, cari/işletmeye özgü/gerçeğe uygun değer, satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değer, borçlanma maliyetleri, değer, şeklinde belirlenen bu değerlendirme ölçüleri ilgili standartlar kapsamında, işletmelerin faaliyet alanlarına uygun olarak kullanılmaktadır.

Belirtilen Finansal Tabloların Hazırlanması sorumluluğu, şirket yönetimlerine aittir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK), finansal raporlamalarını tam set TMS/TFRS'ye göre yapmakta ve SPK, BDDK, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Sigortacılık Sektörü) düzenlemelerine ve bağımsız denetime tabi bulunmaktadır. KAYİK'lere örnek olarak halka açık şirketler, yatırım/kolektif yatırım/ipotek finansmanı/bağımsız denetim/gayrimenkul değerlendirme/derecelendirme/merkezi takas/veri depolama/merkezi saklama/konut/varlık finansmanı/ödeme/elektronik para/kiymetli maden aracı kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans/emeklilik/finansal kiralama/faktöring/finansman/varlık yönetim/finansal holding/kiymetli maden/portföy yönetim/varlık kiralama şirketleri verilebilir.

KGK-Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama (BOBİFRS) Standartları; 2017'de yayımlanmıştır. Bağımsız denetime tabi olup zorunlu/ihtiyari olarak TMS/TFRS uygulamayan işletmelerce uyulacak raporlama çerçevesidir. BOBİFRS, işletmelerin gerçeğe/ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunması amacıyla oluşturulmuştur. TMS/TFRS'den sadeleştirilen BOBİ'ler, ihtiyacına/yapısına uygunluk 27 Bölüm (standart), dipnotlar ve finansal tablo formatlarından oluşur.

KGK-Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama (KÜMİFRS) Standartları; (FRS 105 referans alınarak) 2019'da taslak olarak yayınlanmış, 2021 ve sonrası dönemlerde uygulanmak üzere kamuoyu görüşüne sunulmuştur. KÜMİFRS, bağımsız denetime tabi olmayan ve TFRS ile BOBİFRS dışındaki işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uyacakları gerçeğe uygun sunumu hedefleyen standartlar olup, düzenlenecek finansal tablolar; finansal durum/kâr-zarar tabloları ile dipnotlardan oluşmaktadır. Uygulayıcılara az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. 22 bölüm, tablo formatları ve terimler sözlüğünden oluşmaktadır.

KGK-Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS); 2019'da KGK tarafından, faizsiz finans kuruluşları ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak, faizsiz finans sektörüne farkındalığı artırmak faizsiz finansal işlemlerini geliştirmek ve faizsiz finansal işlemlerin kalitesini yükseltmek amacıyla yayınlanmıştır. İslâmî Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşunca (AAOI-FI) çıkarılan FFMS'ler Türkçeye çevrilerek, kavramsal çerçeve standartlarının ilk kez uygulanışına yönelik Faizsiz Finans Muhasebe Rehberi ve 22 Faizsiz Finans Muhasebe Standardı yayımlanmıştır.

Tamer Aksoy

MUKATAA

Osmanlı maliyesinde muayyen bir gelir birimini ifade eder. Abbasilerle birlikte malî bir kavram olarak kullanılmaya başlanmıştır. Abbasilerde maktu (götürü) karşılığı olarak geçen kelime, İlhanlılar zamanında iltizam yöntemini de ifade eder. Osmanlılarla kavramın kullanımı ve anlam çeşitliliği artmıştır. Maktu, mukataaya almak/tutmak/vermek ifadeleriyle iltizam yöntemi, sözleşme anlamıyla hukukî bir terim ve iltizam bedeli gibi sözleşme ile belirlenen meblağ olarak tanımlanır. Ayrıca devlete veya vakıflara ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinde de kira sözleşmesi ve kira bedeli karşılığı,

'mukataalı' tabiri geçer. Mukataa kavramını yaygın ve meşhur hâle getiren, her yönüyle belirlenmiş gelir kaynağı ya da malî birim anlamında kullanılmaya başlanmasıdır. XV. yüzyıl ortalarında bu anlamıyla kullanıldığı görülen kavram yüzyıl sonlarında kurumsallaşmıştır. Bu anlamıyla maktu kavramıyla karıştırılmaya başlanmıştır. Maktu, vergi mükellefleri düzeyinde götürü vergi demekken mukataa, vergilemenin kanunnamelerde belirtilen oranlarla yapılması manasını taşır.

Sadece 'gebran' diye isimlendirilen Müslüman olmayan kişilerden alınan cizye ile olağanüstü vergilerden iken XVII. yüzyılda her yıl düzenli olarak tahsil edilmeye başlanan avarız ve nüzül vergileri hariç ülkedeki her çeşit devlet gelirleri mukataaya konu olabilmekteydi. Bunların bazıları gerçek bir işletme olabildiği gibi bazıları da vergilerin tahsili ile alakalı oluşturulan birimi ifade edebilirdi. Dolayısıyla mukataa kurumu, ülkedeki bütün iktisadî faaliyetleri kapsamaktaydı.

Devlete ait gelir kaynaklarının mukataa hâline getirilmesi (mukataaya bağlamak), meydana gelen iktisadî faaliyetlerden yalnız devlete ait gelirin değil, söz konusu gelir kaynağının coğrafi sınırlarının ve gelir türlerinin belirlenmesini öngörür. Bunlar mukataaların isimlerinde de görülür. Bir gelir kaynağının mukataa hâline getirilmesindeki amaç devlete düzenli bir akar sağlamaktır. Böylece devlet harcamalarının finansmanı kolaylaşır. Bu da mukataaların işletilmesinin üçüncü kişilere devredilmesiyle gerçekleşir.

Mukataalarının işletilmesi; emanet, iltizam ve XVII. yüzyılın sonlarından itibaren ömür boyu iltizam anlamına gelen malikâne yöntemleriyle yapılmıştır. Emanette, günümüzdeki genel müdür statüsüne benzeyen, ücretle mukataanın işletilmesini üstlenen emin görevlidir. İltizamda kâr ve zarar üstlenen kişi mültezimdir ve malikâne yönteminde de malikâne sahibidir. Bu son iki yöntemde gelir kaynakları, artırma ile özel sektöre devredilmiş (özelleştirilmiş) ve yaygın bir uygulama alanı bulmuştur.

Baki Çakır